

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

9. detsember 2021(\*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 168 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Mahaarvamisõiguse materiaalõiguslikud tingimused – Teenuseosutaja maksukohustuslase staatus – Tõendamiskoormis – Mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine, kui teenuse tegelikku osutajat ei ole tuvastatud – Tingimused

Kohtuasjas C-154/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) 11. märtsi 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. märtsil 2020, menetluses

**Kemwater ProChemie s. r. o.**

*versus*

**Odvolací finanční ředitelství,**

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: neljanda koja president C. Lycourgos kümnenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud I. Jarukaitis (ettekandja) ja M. Ilešić,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Odvolací finanční ředitelství, esindaja: T. Rozehnal,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, O. Serdula ja J. Vlášil,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja M. Salyková,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

## otsuse

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; muudatused ELT 2007, L 335, lk 60; ELT 2009, L 67, lk 96).

2 Taotlus on esitatud Kemwater ProChemie s. r. o. ja Odvolací finanční ?editelství (maksuamet, Tšehhi Vabariik) (edaspidi „maksuamet“) vahelises vaidluses seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumisega reklaamiteenuste osutamisel aastatel 2010 ja 2011.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 näeb ette:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

4 Selle direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“.

5 Direktiivi artikkel 178 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]“.

6 Direktiivi 2006/112 artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

7 Selle direktiivi artiklis 287 on ette nähtud:

„Liikmesriigid, kes ühinesid pärast 1. jaanuari 1978, võivad kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa järgmisi summasid:

[...]

7) Tšehhi Vabariik: 35 000 EUR;

[...].

### ***Tšehhi õigus***

8 Käibemaksuseaduse nr 235/2004 (zákon ?. 235/2004 Sb., o dani z p?ídané hodnoty) artikli 6 lõike 1 kohaselt peab Tšehhi Vabariigis asuv maksukohustuslane hakkama tasuma käibemaksu, kui tema viimase järjestikuse 12 kuu käive ületab 1 000 000 Tšehhi krooni (CZK) (ligikaudu 39 250 eurot), välja arvatud isik, kes teeb üksnes maksuvabasid tehingud ilma mahaarvamise õigusega.

9 Selle seaduse artikkel 29 sisaldab sätteid, millega võetakse üle direktiivi 2006/112 artikli 178 punkt a.

10 Käibemaksuseaduse nr 235/2004 §-des 72 ja 73 on täpsustatud käibemaksu mahaarvamise õiguse tingimusi. Nende artiklite kohaselt on käibemaksukohustuslasel õigus maha arvata sisendkäibemaks, mis peab vastama maksukohustuslase deklareeritud maksule müügitehingutelt, mistõttu ei ole võimalik kasutada mahaarvamisõigust, kui puudub kohustus kohaldada käibemaksu.

11 Käibemaksuseaduse nr 235/2004 artikli 94a lõige 1 näeb ette, et maksukohustuslane, kelle asukoht või tegevuskoht on Tšehhi Vabariigis ja kes tegi või teeb tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, võib esitada avalduse enda registreerimiseks.

12 Maksumenetluse seadustiku nr 280/2009 (zákon ?. 280/2009 Sb., da?ový ?ád) artikli 92 lõike 3 kohaselt tuleb maksukohustuslasel esitada tõendid kõikide asjaolude kohta, mis ta on kohustatud märkima regulaarses maksudeklaratsioonis, täiendavas maksudeklaratsioonis või muudes dokumentides.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

13 25. aprillil 2012 algatatud maksukontrolli tulemusel, mis puudutas maksustamisperioode alates 2010. aasta augustist kuni oktoobrini, 2011. aasta aprillist juunini ja 2011. aasta augustis, keeldus Tšehhi maksuhaldur andmast Kemwater ProChemiele, kes on Tšehhi Vabariigis asuv äriühing, õigust arvata maha käibemaks, mille viimane oli tasunud reklaamiteenustelt, mida osutati golfiturniiridel aastatel 2010 ja 2011. Maksudokumentide kohaselt osutas mõlemal maksustamisperioodil neid teenuseid Viasat Service s. r. o. summas 120 000 krooni (ligikaudu 4708 eurot), mis sisaldas 20% käibemaksu.

14 Seadmata kahtluse alla kõnealuste teenuste tegelikkust, tuvastas Tšehhi maksuhaldur, et Viasat Service'i juhataja tunnistas, et ta ei olnud teadlik asjaolust, et nimetatud äriühing osutas neid teenuseid, ning Kemwater ProChemie omalt poolt ei suutnud tõendada, et nimetatud äriühing oli tõesti nende teenuste osutaja. Leides esiteks, et teenuseosutaja isik või teenuseosutajate isikud ja nende käibemaksukohustuslase staatus ei olnud tõendatud, ja teiseks, et kõnealuste teenuste ulatus oli osaliselt vaieldav, tegi maksuhaldur 20. detsembril 2013 maksuotsused, milles määras iga maksustamisperioodi eest ligikaudu 20 000 krooni (ligikaudu 784 eurot) tasumisele

kuuluvat käibemaksu ning määras Kemwater ProChemiele iga maksustamisperioodi kohta karistusmaks 4000 krooni (ligikaudu 156 eurot).

15 Kuna maksuamet jättis vaided, mille Kemwater ProChemie nende maksuotsuste peale esitas, rahuldamata, pöördus viimane Krajský soud v Praze (maakonnakohus Prahas, Tšehhi Vabariik), kes rahuldab tema kaebuse. See kohus leidis Euroopa Kohtu praktikale ja Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) kohtuotsusele tuginedes, et mahaarvamisoigus ei sõltu tõendamisest, et maksukohustuslane ostis maksustatava teenuse teenuseosutajalt, kes on märgitud selle teenuse eest esitatud arvel, ja et tõendite puudumine tegeliku teenuseosutaja isiku kohta on määrav üksnes siis, kui maksuhaldur tõendab, et see tehing oli seotud maksudest kõrvalehoidumisega, millest maksukohustuslane teadis või pidi teadma.

16 Maksuamet esitas seejärel eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Nejvyšší správní soudile (kõrgeim halduskohus) kassatsioonkaebuse.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tal tuleb lahendada küsimus, kas käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest võib keelduda põhjusel, et nende teenuste tegelikku osutajat, mille puhul teenusesaaja seda õigust kasutab, ei ole tuvastatud.

18 Nimetatud kohus märgib, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb esiteks, et käibemaksu mahaarvamise õiguse eelduseks on tingimus, et maksustatava tehingu saaja on maksukohustuslane, kes kasutas tarnitud kaupa või osutatud teenuseid maksustatavate tehingute tarbeks ja et need kaubad tarnis või teenused osutas teine maksukohustuslane, ning et mahaarvamisoiguse andmisest ei saa üldjuhul keelduda, kui need tingimused on täidetud. Teiseks peab maksuhaldur keelduma maksukohustuslasele mahaarvamisoiguse andmisest, kui maksuhaldur tuvastab – küsimata maksukohustuslaselt tõendeid muude asjaolude kohta, mida ta ei ole kohustatud tegema –, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et kõnealuste kaupade või teenuste soetamisega osaleb ta maksudest kõrvalehoidumises.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Tšehhi õiguse kohaselt lasub käibemaksu mahaarvamise õiguse materiaaloiguslike tingimuste täitmise tõendamise koormis maksukohustuslasel. See kohus leiab, et sama nõue tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, märkides samas, et kahtlus teenuseosutaja isikusamasuse osas ei tohiks iseenesest võimaldada maksuhalduril keelduda mahaarvamisoiguse andmisest, kuna direktiiv 2006/112 annab mõistele „maksukohustuslane“ laia määratluse. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et kuna Tšehhi Vabariik kohaldab selle direktiivi artiklis 287 ette nähtud erandit, siis ei ole võimalik selgelt kindlaks teha, et mahaarvamisoiguse materiaaloiguslik tingimus, mis puudutab teenuseosutaja maksukohustuslaseks olemist, on täidetud, kui teenuse tegelikku osutajat ei ole tuvastatud.

20 Lisaks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et omavahel on vastuolus ühelt poolt Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt peab mahaarvamisoigust kasutanud isik tõendama selle õiguse materiaaloiguslike tingimuste täitmist, sealhulgas asjaolu, et kaubad tarnis või teenused osutas tegelikult maksukohustuslane, ning teiselt poolt 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69) ja 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus Signum Alfa Sped (C-446/15, ei avaldata, EU:C:2016:869), milles jõuti seisukohale, et see õigus tuleb anda eeldusel, et osalemist maksudest kõrvalehoidumises ei ole tõendatud, isegi kui kohtuasjades, milles need lahendid tehti, ei olnud teenuseosutajast maksukohustuslase staatus tuvastatud.

21 Lõpuks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksukohustuslasele tuleb panna kohustus tõendada, et mahaarvamisoiguse materiaaloiguslikud tingimused ei ole täidetud mitte ainult siis, kui ei ole tõendatud, et teenuseosutaja on maksukohustuslane, vaid ka siis, kui – olgugi et on kindel, et ta on maksukohustuslane – teda ei ole võimalik tuvastada. Ta leiab, et kui see

oleks teisiti, ei saaks mahaarvamisoiguse materiaalõiguslikku tingimust, mis puudutab teenuseosutaja maksukohustuslase staatust, täie kindlusega tuvastada olukorras, kus liikmesriik kohaldas direktiivi 2006/112 artiklis 287 ette nähtud erandit. Vastupidine tõlgendus ei ole kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega ja Euroopa Kohtu praktikaga, mis puudutab maksukohustuslase kohustust tõendada mahaarvamisoiguse materiaalõiguslike tingimuste täitmist, ning see annab võimaluse oluliselt hoiduda kõrvale maksudest, samas kui võitlus maksudest kõrvalehoidumise vastu on selle direktiiviga tunnustatud eesmärk.

22 Neil asjaoludel otsustas Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] direktiiviga 2006/112[...] on kooskõlas olukord, kus sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse saamise tingimusena on maksukohustuslane kohustatud tõendama, et talle osutatud maksustatava teenuse osutab teine konkreetne maksukohustuslane?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav ning kui maksukohustuslane ei täida seda tõendamiskohustust, siis kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest võib keelduda, ilma et oleks tõendatud, et see maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et kõnealuste kaupade või teenuste soetamisega osales ta maksudest kõrvalehoidumises?“

### **Eelotsuse küsimuste analüüs**

23 Oma kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest tuleb keelduda, ilma et maksuhaldur peaks tõendama, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, millele mahaarvamisoiguse saamiseks tugineti, oli seotud niisuguse maksudest kõrvalehoidumisega kui olukorras, kus asjaomaste kaupade tegelik tarnija või teenuste tegelik osutaja ei ole tuvastatud, ei tõenda kõnealune maksukohustuslane, et see kaupade tarnija või teenuste osutaja oli maksukohustuslane.

24 Tuleb märkida, et käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul peavad olema täidetud nii materiaalõiguslikud kui ka vormilised tingimused. Mis puudutab materiaalõiguslikke tingimusi, siis tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a, et selle õiguse kasutamiseks peab esiteks asjaomane isik olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses. Teiseks on vaja, et kaupu või teenuseid, mille alusel mahaarvamisoigust taotletakse, tarniks või osutaks enne teine maksukohustuslane ning et maksukohustuslane kasutaks neid kaupu või teenuseid seejärel oma maksustatavate tehingute tarbeks. Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korra kohta, mis on seotud vormiliste tingimustega, on nimetatud direktiivi artikli 178 punktis a ette nähtud, et maksukohustuslasel peab olema artiklite 220–236 ning artiklite 238–240 kohaselt koostatud arve (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Sellest tuleneb, et tarnija märkimine arvel, mis on esitatud nende kaupade või teenuste kohta, millega seoses käibemaksu mahaarvamise õigust kasutatakse, on selle õiguse teostamise formaalne tingimus. Seevastu on kauba tarnija või teenuse osutaja maksukohustuslaseks olemine, nagu märgivad Tšehhi, Hispaania ja Ungari valitsus, materiaalõiguslik tingimus (vt selle kohta 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 27).

26 Seoses tagajärgedega, mis tulenevad asjaolust, et kauba tegelik tarnija või teenuse tegelik osutaja ei ole tuvastatud, tuleb meenutada, et mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult

neutraalse maksustamise sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest tingimisel, et nimetatud tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (vt selle kohta 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslase õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mille ta on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, on direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada, kui maksukohustuslane, kes seda õigust soovib kasutada, on järginud nii materiaaloiguslikke kui ka vormilisi nõudeid või tingimusi (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Liikmesriigid võivad vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 273 esimesele lõigule kehtestada muid kohustusi kui selles direktiivis ette nähtud kohustused, kui nad leiavad, et need kohustused on vajalikud selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist, kuid liikmesriigi võetud meetmed ei tohi siiski minna kaugemale kui nende eesmärkide saavutamiseks vajalik. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Nii on Euroopa Kohus leidnud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui materiaaloiguslikud nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Järelikult, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et materiaaloiguslikud nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse kasutamise võimatuks (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 See oleks siiski teisiti juhul, kui vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Nii võib see olla juhul, kui tegeliku tarnija isikut ei ole märgitud arvele, mis on esitatud nende kaupade või teenuste eest, mille suhtes mahaarvamisoigust kasutatakse, kui see takistab tarnijat kindlaks tegemast ja seega tõendamast, et ta on maksukohustuslane, kuna – nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 25 – see staatus kujutab endast käibemaksu mahaarvamise õiguse ühte materiaaloiguslikku tingimust (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 37).

33 Selles kontekstis tuleb toonitada, et esiteks ei saa maksuhaldur piirduda ainult arve enda analüüsimisega. Ta peab samuti arvestama täiendavat teavet, mille esitas maksukohustuslane. Teiseks tuleb maksukohustuslasel, kes soovib käibemaksu maha arvata, tõendada, et ta täidab selle õiguse kasutamiseks kehtestatud tingimused. Maksuhaldur võib seega nõuda maksukohustuslaselt endalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et hinnata seda, kas lubada taotletud mahaarvamist või mitte (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Siit tuleneb, et põhimõtteliselt peab käibemaksu mahaarvamise õigust teostav

maksukohustuslane tõendama, et nende kaupade tarnija või teenuste osutaja, millega seoses seda õigust kasutatakse, oli maksukohustuslane. Nii on maksukohustuslane kohustatud esitama objektiivsed tõendid selle kohta, et kaubad ja teenused on talle teiste maksukohustuslaste poolt tegelikult tarnitud või osutatud tema enda käibemaksuga maksustatavate tehingute tarbeks ning ta on tegelikult tasunud neilt käibemaksu. Sellisteks tõenditeks võivad olla eelkõige dokumendid, mis on nende tarnijate ja teenuseosutajate valduses, kellelt maksumaksja ostis kaupa või teenuseid, mille eest ta käibemaksu tasus (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Käibemaksupettustevastast võitlust puudutavas osas ei saa maksuhaldur siiski üldiselt nõuda, et maksukohustuslane, kes soovib kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, kontrolliks muu hulgas, kas tarnija, kes nende kaupade või teenuste alusel seda õigust kasutab, on maksukohustuslane (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Mis puudutab tõendamiskoormist küsimuses, kas tarnija on maksukohustuslane, siis tuleb eristada ühelt poolt käibemaksu mahaarvamise õiguse materiaalsoigusliku tingimuse tõendamist ja teiselt poolt käibemaksupettuse kindlakstegemist (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 41).

37 Kui käibemaksupettustevastase võitluse raames ei saa käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada soovivaltl maksukohustuslaselt nõuda, et ta kontrolliks, kas asjaomaste kaupade või teenuste tarnija on maksukohustuslane, on see teisiti juhul, kui on vaja kontrollida, kas see mahaarvamisoiguse materiaalsoiguslik tingimus on täidetud (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 42).

38 Viimasel juhul peab maksukohustuslane objektiivsete tõendite alusel tõendama, et tarnija on maksukohustuslane, välja arvatud juhul, kui maksuhalduril on vajalikud andmed kontrollimaks, kas see käibemaksu mahaarvamise õiguse materiaalsoiguslik tingimus on täidetud. Sellega seoses tuleb osutada, et direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 sõnastusest tuleneb, et mõiste „maksukohustuslane“ on määratletud laialt ja põhineb faktilistel asjaoludel, mistõttu tarnija maksukohustuslase staatus võib tuleneda juhtumi asjaoludest (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 43).

39 Nii on see eelkõige siis, kui – isegi kui liikmesriik on kasutanud direktiivi 2006/112 artiklis 287 antud võimalust kohaldada maksuvabastust maksukohustuslastele, kelle aastakäive ei ületa teatavat summat – faktilistest asjaoludest, nagu omandatud kaupade või teenuste maht ja hind, saab kindlalt järeldada, et tarnija aastakäive ületab seda summat, mistõttu tarnija ei saa kasutada selles artiklis ette nähtud maksuvabastust, ning et sellel tarnijal on tingimata maksukohustuslase staatus.

40 Maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine põhjusel, et asjaomaste kaupade tegelik tarbija või teenuste tegelik osutaja ei ole tuvastatud ja kõnealune maksukohustuslane ei ole tõendanud, et see tarnija on maksukohustuslane, kuigi faktilistest asjaoludest nähtub kindlalt, et tarnijal oli tingimata selline staatus, on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega ja käesoleva kohtuotsuse punktides 26–30 meenutatud kohtupraktikaga. Järelikult, vastupidi sellele, mida märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei saa maksukohustuslaselt igal juhul nõuda, et ta tõendaks juhul, kui asjaomaste kaupade tegelikku tarnijat või teenuste tegelikku osutajat ei ole kindlaks tehtud, et see tarnija on kõnealuse õiguse kasutamiseks maksukohustuslane.

41 Siit järeldub, et kui asjaomaste kaupade tegelik tarnija või teenuste tegelik osutaja ei ole tuvastatud, tuleb maksukohustuslasel käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine keelata, kui

faktilisi asjaolusid arvestades ja maksukohustuslase esitatud tõenditest hoolimata puuduvad andmed, mis on vajalikud selle kontrollimiseks, kas tarnija on maksukohustuslane (vt selle kohta 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 44).

42 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest tuleb keelduda, ilma et maksuhaldur peaks tõendama, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, millele mahaarvamisõiguse saamiseks tugineti, oli seotud niisuguse maksudest kõrvalehoidumisega kui olukorras, kus asjaomaste kaupade tegelik tarnija või teenuste tegelik osutaja ei ole tuvastatud, ei tõenda kõnealune maksukohustuslane, et see kaupade tarnija või teenuste osutaja oli maksukohustuslane, kui faktilisi asjaolusid arvestades ja maksukohustuslase esitatud tõenditest hoolimata puuduvad andmed, mis on vajalikud selle kontrollimiseks, kas tegelik tarnija on maksukohustuslane.

## **Kohtukulud**

43 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest tuleb keelduda, ilma et maksuhaldur peaks tõendama, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või et ta teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, millele mahaarvamisõiguse saamiseks tugineti, oli seotud niisuguse maksudest kõrvalehoidumisega kui olukorras, kus asjaomaste kaupade tegelik tarnija või teenuste tegelik osutaja ei ole tuvastatud, ei tõenda kõnealune maksukohustuslane, et see kaupade tarnija või teenuste osutaja oli maksukohustuslane, kui faktilisi asjaolusid arvestades ja maksukohustuslase esitatud tõenditest hoolimata puuduvad andmed, mis on vajalikud selle kontrollimiseks, kas tegelik tarnija on maksukohustuslane.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: tšehhi.